

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

11 de março de 2021 (*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 90.º, n.º 1 – Redução do valor tributável – Princípios definidos no Acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) – Fornecimento de medicamentos – Concessão de descontos – Caráter hipotético da questão prejudicial – Inadmissibilidade do pedido de decisão prejudicial»

No processo C-802/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por Decisão de 6 de junho de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 31 de outubro de 2019, no processo

Firma Z

contra

Finanzamt Y,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: A. Kumin, presidente de secção, T. von Danwitz e P. G. Xuereb (relator), juízes,

advogado-geral: G. Hogan,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de Firma Z, por A. Erdbrügger, Rechtsanwalt,
- em representação do Governo alemão, por J. Möller e S. Eisenberg, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, inicialmente por R. Lyal e R. Pethke, depois por R. Pethke, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 90.º, n.º 1, da

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, e retificação JO 2007, L 335, p. 60), bem como do princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Firma Z, uma empresa que exerce, nos Países Baixos, uma atividade de venda de medicamentos por correspondência, ao Finanzamt Y (Administração Tributária Y, Alemanha), a respeito da redução do valor tributável em caso de descontos nos preços dos medicamentos para uso humano sujeitos a receita médica e fornecidos a partir dos Países Baixos para a Alemanha.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), da Diretiva 2006/112:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

a) As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

b) As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro:

i) Por um sujeito passivo agindo nessa qualidade ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor seja um sujeito passivo agindo nessa qualidade que não beneficie da isenção para as pequenas empresas prevista nos artigos 282.º a 292.º e que não esteja abrangido pelo disposto nos artigos 33.º ou 36.º;

[...]»

4 O artigo 13.º, n.º 1, da referida diretiva dispõe:

«Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas atividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Contudo, quando efetuarem essas atividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às mesmas na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

Em qualquer caso, os organismos de direito público são considerados sujeitos passivos no que se refere às atividades referidas no anexo I, na medida em que estas não sejam insignificantes.»

5 O artigo 20.º da mesma diretiva prevê:

«Entende-se por “aquisição intracomunitária de bens” a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte do bem.

[...]»

6 O artigo 33.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 enuncia:

«Em derrogação do disposto no artigo 32.º, considera-se que o lugar de entrega de bens expedidos ou transportados pelo fornecedor ou por sua conta, a partir de um Estado-Membro que não seja o de chegada da expedição ou do transporte, é o lugar onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte com destino ao adquirente, desde que estejam reunidas as seguintes condições:

a) A entrega de bens é efetuada para um sujeito passivo ou para uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo cujas aquisições intracomunitárias de bens não estão sujeitas ao IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º, ou para qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo;

b) Os bens entregues não são meios de transporte novos nem bens entregues após montagem ou instalação, com ou sem ensaio de funcionamento, pelo fornecedor ou por sua conta.»

7 O artigo 73.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

«Nas entregas de bens e [nas] prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

8 Nos termos do artigo 83.º da mesma diretiva:

«Nas aquisições intracomunitárias de bens, o valor tributável é constituído pelos mesmos elementos que os utilizados para determinar, em conformidade com o capítulo 2, o valor tributável da entrega desses mesmos bens no território do Estado-Membro. [...]»

9 O artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 prevê:

«Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.»

10 O artigo 138.º, n.º 1, desta diretiva dispõe:

«Os Estados-Membros isentam as entregas de bens expedidos ou transportados, para fora do respetivo território mas na Comunidade, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efetuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens.»

Direito alemão

Direito em matéria de IVA

11 Nos termos do § 1, n.º 1, pontos 1 e 5, da Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (BGBl. 2005 I, p. 386) (a seguir «UStG»), estão sujeitas ao IVA:

«1) As entregas e outras prestações realizadas a título oneroso no território alemão por um empresário, no âmbito da sua atividade,

[...]

5) A aquisição intracomunitária efetuada a título oneroso no território nacional.»

12 O § 1a, n.º 1, da UStG dispõe:

«Existe aquisição intracomunitária a título oneroso quando estiverem reunidas as seguintes condições:

1) Um bem passe, no âmbito de uma entrega a um comprador (adquirente), do território de um Estado? Membro para o território de outro Estado? Membro [...]

2) O adquirente for

a) um empresário que adquire o bem para a sua empresa ou

b) uma pessoa coletiva que não tenha a qualidade de empresário ou que não adquire o bem para a sua atividade, e

3) A entrega ao adquirente

a) seja efetuada pelo empresário a título oneroso no âmbito da sua atividade [...]

[...]»

13 O § 17, n.º 1, primeiro período, da UStG prevê:

«Quando o valor tributável de uma operação tributável for alterado na aceção do § 1, n.º 1, ponto 1, o empresário que efetuou essa operação deve retificar o montante do imposto devido a este título.»

Direito do Seguro de Doença

14 O § 2 do Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (Código da Segurança Social, Livro V), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (BGBl. 2011 I, p. 2983), enuncia:

«1. Os organismos públicos de segurança social põem à disposição dos seus segurados as prestações previstas no capítulo III, respeitando o princípio da boa gestão (§ 12), na medida em que estas prestações não sejam da responsabilidade dos segurados.

2. Os segurados recebem as prestações sob a forma de prestações em espécie ou de prestações de serviços, salvo disposição em contrário no presente livro ou no livro IX. [...] O fornecimento das prestações em espécie e das prestações de serviços é objeto de convenções celebradas pelas caixas de seguro de doença com os prestadores em conformidade com as disposições do capítulo IV.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

15 A Firma Z é uma farmácia que, no ano de 2013, forneceu a partir dos Países Baixos, com destino à Alemanha, medicamentos sujeitos a receita médica. Estes medicamentos foram expedidos, por um lado, para pessoas cobertas pelo seguro obrigatório de doença e, por outro,

para pessoas cobertas por um seguro privado de doença. Na sequência da resposta a um questionário sobre a condição de que sofriam, a Firma Z pagou aos interessados um determinado montante a título de «compensação».

16 Quando a Firma Z fornecia medicamentos vendidos unicamente mediante receita médica a pessoas cobertas por um seguro privado de doença, considerava que tinha celebrado contratos de compra e venda desses medicamentos com essas pessoas e efetuado o fornecimento diretamente a estas últimas. Entendia, com base nas regras que regem a venda por correspondência previstas no artigo 33.º da Diretiva 2006/112 e no direito nacional, que esses fornecimentos estavam sujeitos a imposto na Alemanha. Considerava igualmente que o montante da compensação paga às referidas pessoas implicava uma redução do valor tributável em conformidade com o artigo 17.º, n.º 1, da UStG. A tributação dos referidos fornecimentos às pessoas cobertas por um seguro privado de doença e a tributação dos fornecimentos de produtos em venda livre a essas pessoas ou às pessoas cobertas pelo seguro obrigatório de doença com base em contratos de compra e venda que a Firma Z celebrou diretamente com as referidas pessoas, não são objeto do litígio no processo principal.

17 Quando a Firma Z fornecia medicamentos vendidos unicamente mediante receita médica a pessoas cobertas pelo seguro obrigatório de doença, por um lado, faturava as caixas de seguro obrigatório de doença com fundamento no direito da segurança social e, por outro, imputava o montante da compensação paga às pessoas em causa à quota?parte que devia ser paga por estas pelo medicamento encomendado. Relativamente a estes fornecimentos, a Firma Z considerou que, a partir de 1 de outubro de 2013, o lugar de entrega se situava nos Países Baixos e que aí podia beneficiar da isenção do IVA prevista para os fornecimentos intracomunitários. As caixas de seguro obrigatório de doença deviam, por seu lado, pagar o IVA sobre essas aquisições na Alemanha, em aplicação do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), i), da Diretiva 2006/112. Além disso, a Firma Z considerou que o montante da compensação paga às pessoas abrangidas pelo seguro de doença obrigatório implicava, em conformidade com o artigo 17.º, n.º 1, da UStG, uma redução do valor tributável referente às entregas efetuadas na Alemanha a pessoas cobertas por um seguro privado de doença e procedeu a uma retificação a esse título.

18 Como a Administração Tributária Y não seguiu esta abordagem, emitiu um aviso de liquidação adicional. Na sequência do indeferimento da reclamação da Firma Z contra esse aviso de liquidação, esta interpôs recurso no Finanzgericht (Tribunal Tributário, Alemanha).

19 O Finanzgericht (Tribunal Tributário) negou provimento ao recurso com o fundamento de que, uma vez que o fornecimento às caixas de seguro obrigatório de doença não estava sujeita a imposto, não era possível reduzir o valor tributável. Declarou que não existia nenhuma base jurídica na qual a Firma Z pudesse fundamentar um direito a ser parcialmente reembolsada do IVA.

20 A Firma Z, ao considerar que, segundo o Acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), tinha o direito de proceder a uma redução do valor tributável devido a uma diminuição da sua remuneração, interpôs, no Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), um recurso de *Revision* da Sentença do Finanzgericht (Tribunal Tributário).

21 O órgão jurisdicional de reenvio recorda que, à luz do Acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, n.os 28 e 31), e do Acórdão de 16 de janeiro de 2014, Ibero Tours (C?300/12, EU:C:2014:8, n.º 29), quando um fabricante de um produto, que não está contratualmente vinculado ao consumidor final, mas que é o primeiro elo de uma cadeia de operações que conduz a este último, concede um desconto ao referido consumidor final, o valor tributável para efeitos de IVA deve, em aplicação da jurisprudência do Tribunal de Justiça, ser reduzido do valor desse desconto.

22 Salaria que, todavia, o Tribunal de Justiça recusou uma redução do valor tributável no caso de uma agência de viagens que, atuando na qualidade de intermediária, concede ao consumidor final, por sua própria iniciativa e suportando os respetivos custos, uma redução de preço relativamente à prestação principal fornecida pelo organizador de circuitos turísticos (Acórdão de 16 de janeiro de 2014, Ibero Tours, C?300/12, EU:C:2014:8, n.º 33).

23 Também alegou que o Tribunal de Justiça declarou que o desconto concedido, por força de uma lei nacional, por uma empresa farmacêutica a uma empresa de seguro privado de doença implica, na aceção do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, uma redução do valor tributável a favor dessa empresa farmacêutica, quando sejam efetuadas entregas de produtos farmacêuticos por intermédio de grossistas a farmácias que efetuam essas entregas a pessoas cobertas por um seguro privado de doença, o qual reembolsa aos seus segurados o preço de compra dos produtos farmacêuticos (Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C?462/16, EU:C:2017:1006, n.º 46).

24 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, é necessário clarificar o conceito de «cadeia de operações» que começa com a pessoa que concede o desconto, no caso em apreço, a Firma Z, e termina com a pessoa que o recebe, a saber, as pessoas cobertas pelo seguro de doença obrigatório. A questão que se coloca é saber se todas as operações desta cadeia devem ou não estar abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA por força do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, a fim de se poder proceder à redução do valor tributável prevista no artigo 90.º, n.º 1, desta diretiva.

25 A este respeito, recorda que o princípio da neutralidade exige que, no interior de cada país, mercadorias semelhantes suportem uma carga fiscal idêntica, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição (Acórdãos de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, n.º 20, e de 20 de dezembro de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C?462/16, EU:C:2017:1006, n.º 33). Consequentemente, em seu entender, a extensão deste circuito de produção e de distribuição é determinada pelas operações abrangidas, em aplicação do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, pelo âmbito de aplicação do IVA.

26 Além disso, entende que, no âmbito do litígio que deu origem ao Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006), o desconto teve por efeito diminuir as despesas das empresas de seguro privado de doença e, portanto, as despesas de quem devia suportar os custos da aquisição tributável de medicamentos, o que não é o caso no processo que lhe foi submetido, dado que o desconto concedido às pessoas cobertas pelo seguro obrigatório de doença não tem nenhuma incidência nas despesas que as caixas de seguro obrigatório de doença devem suportar.

27 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se igualmente sobre a igualdade de tratamento entre as operações efetuadas no território nacional e as operações efetuadas no mercado interno.

28 Nestas condições, o Bundesfinanzhof (Tribunal Federal Tributário) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Uma farmácia que fornece medicamentos a uma caixa de seguro obrigatório de doença na Alemanha tem direito à redução do valor tributável do imposto na sequência de um desconto concedido ao segurado, ao abrigo do [Acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400)]?

2) Em caso de resposta afirmativa: o facto de uma farmácia estabelecida no território nacional poder reduzir o valor tributável do imposto, contrariamente a uma farmácia que efetua a partir de outro Estado? Membro fornecimentos intracomunitários isentos à caixa de seguro obrigatório de doença, viola os princípios da neutralidade e da igualdade de tratamento no mercado interno?»

Quanto à admissibilidade do pedido de decisão prejudicial

29 O Governo alemão invoca a inadmissibilidade do pedido de decisão prejudicial, uma vez que as questões submetidas não são pertinentes para a resolução do litígio no processo principal e revestem carácter hipotético.

30 Com efeito, o Governo alemão recorda que é pacífico que os fornecimentos em causa no processo principal constituíam fornecimentos intracomunitários e estavam, por força da Diretiva 2006/112, isentos de IVA no Estado-Membro de partida, a saber, os Países Baixos. Por conseguinte, uma vez que não existe valor tributável em relação a esses fornecimentos, é impossível uma redução deste valor em aplicação do artigo 90.º desta diretiva. A este respeito, o Governo alemão recorda igualmente que, no processo principal, a Firma Z não procedeu a uma redução do valor tributável no âmbito dos seus fornecimentos à caixa de seguro obrigatório de doença, mas reduziu o valor tributável dos fornecimentos efetuados às pessoas cobertas por um seguro privado de doença, quando esse valor tributável não tinha nenhuma relação com os fornecimentos efetuados à caixa de seguro obrigatório de doença.

31 Assim, segundo o Governo alemão, a questão de saber se é possível uma redução do valor tributável diz unicamente respeito a uma situação relacionada com as farmácias estabelecidas na Alemanha, onde o fornecimento de medicamentos não está isenta mas sujeita a imposto, o que não é pertinente para a resolução do litígio no processo principal.

32 Em todo o caso, a regulamentação alemã proíbe as farmácias estabelecidas no território nacional de concederem descontos sobre medicamentos.

33 A Firma Z considera igualmente que o pedido de decisão prejudicial é inadmissível uma vez que existe, entre ela e as pessoas cobertas pelo seguro obrigatório de doença, uma relação direta de fornecimento. Por conseguinte, as reduções de preços reduzem diretamente o valor tributável e as duas questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio não são pertinentes, ao passo que há que examinar a questão prévia da natureza da relação entre a Firma Z e essas pessoas.

34 Importa recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, no âmbito da cooperação entre este e os órgãos jurisdicionais nacionais instituída pelo artigo 267.º TFUE, o juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão judicial a tomar, tem competência exclusiva para apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça. Consequentemente, desde que as questões submetidas sejam relativas à interpretação do direito da União, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se [Acórdão de 24 de novembro de 2020, Openbaar

Ministerie (Falsificação de documento), C?510/19, EU:C:2020:953, n.º 25 e jurisprudência referida].

35 Daqui se conclui que as questões relativas ao direito da União gozam de uma presunção de pertinência. O Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre uma questão prejudicial submetida por um órgão jurisdicional nacional se for manifesto que a interpretação do direito da União solicitada não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas [Acórdão de 24 de novembro de 2020, Openbaar Ministerie (Falsificação de documento), C?510/19, EU:C:2020:953, n.º 26 e jurisprudência referida].

36 No caso em apreço, resulta do pedido de decisão prejudicial que o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à interpretação e à aplicação do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 no que respeita ao direito que uma farmácia estabelecida num Estado-Membro tem de reduzir o seu valor tributável quando, por um lado, efetua um fornecimento de medicamentos, noutra Estado-Membro, a uma caixa nacional de seguro obrigatório de doença, estando essa operação abrangida, nesse Estado-Membro, pelo âmbito de aplicação do IVA, e, por outro lado, concede um desconto a uma pessoa inscrita nessa caixa e à qual o medicamento é entregue no âmbito de um segundo fornecimento que não está abrangido pelo âmbito de aplicação do IVA. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio expôs suficientemente e com precisão as circunstâncias de facto que estão na origem do litígio no processo principal e o enquadramento jurídico do processo principal, donde resulta que as questões submetidas não são hipotéticas.

37 Além disso, quanto à argumentação da Firma Z, importa salientar que o órgão jurisdicional de reenvio indicou que, nomeadamente, à luz do direito nacional do seguro de doença, não tinha dúvidas sobre a natureza das relações de prestação em causa. A este respeito, há que recordar que, por força do artigo 267.º TFUE, que se baseia numa nítida separação de funções entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, qualquer apreciação dos factos é da competência do tribunal nacional. Em especial, o Tribunal de Justiça apenas está habilitado a pronunciar-se sobre a interpretação ou a validade de um diploma da União Europeia a partir dos factos que lhe são indicados pelo órgão jurisdicional nacional. Em contrapartida, compete exclusivamente ao órgão jurisdicional de reenvio interpretar a legislação nacional. É também exclusivamente ao órgão jurisdicional nacional que compete, no âmbito do processo prejudicial, definir o objeto das questões que pretende submeter ao Tribunal de Justiça. Este não pode, a pedido de uma das partes no processo principal, examinar questões que não lhe foram submetidas pelo órgão jurisdicional nacional. (v., neste sentido, Despacho de 7 de outubro de 2013, Società cooperativa Madonna dei miracoli, C?82/13, EU:C:2013:655, n.º 11, e Acórdão de 11 de junho de 2015, Berlington Hungary e o., C?98/14, EU:C:2015:386, n.º 48).

38 Daqui resulta, por um lado, que a interpretação do direito da União solicitada no caso em apreço tem uma relação com o objeto do litígio no processo principal e, por outro, que as questões submetidas não têm carácter hipotético, sem que seja necessário examinar a questão da natureza da relação entre a Firma Z e as pessoas cobertas pelo seguro obrigatório de doença.

39 Por conseguinte, o pedido de decisão prejudicial é admissível.

Quanto à primeira questão

40 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se, à luz dos princípios definidos pelo Tribunal de Justiça no Acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400), o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que uma farmácia estabelecida num Estado-Membro pode reduzir o seu valor

tributável quando efetua, enquanto fornecimentos intracomunitários isentos de IVA nesse Estado-Membro, fornecimentos de produtos farmacêuticos a uma caixa de seguro obrigatório de doença estabelecida noutro Estado-Membro e concede um desconto às pessoas cobertas por esse seguro.

41 A este respeito, o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 prevê que, em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

42 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que, nas circunstâncias específicas do litígio no processo principal, a venda dos produtos farmacêuticos em causa foi objeto de dois fornecimentos, um efetuado pela farmácia à caixa de seguro obrigatório de doença e o segundo por esta caixa às pessoas seguradas junto desta última. Por um lado, o primeiro fornecimento é um fornecimento intracomunitário que, ao abrigo do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, está isenta nos Países Baixos. Assim, a caixa de seguro obrigatório de doença tem, enquanto pessoa coletiva, a obrigação de pagar o IVA sobre a aquisição correspondente a esse fornecimento por força do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), i), desta diretiva. Por outro lado, o segundo fornecimento feito pela caixa de seguro obrigatório de doença aos seus segurados não está abrangido pelo âmbito de aplicação do IVA nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/112.

43 Ora, na medida em que a Firma Z não dispõe de valor tributável que possa ser objeto de regularização, há que observar que não estão preenchidas as condições de aplicação do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112.

44 Além disso, resulta das indicações que figuram na decisão de reenvio que a Firma Z pretendia beneficiar, em consequência de um desconto concedido a pessoas cobertas pelo seguro obrigatório de doença, de uma redução do seu valor tributável relativo a fornecimentos a pessoas seguradas a título privado. Ora, como observaram com razão tanto o órgão jurisdicional de reenvio como a Comissão Europeia, no âmbito do sistema comum do IVA, está excluída a imputação da redução do valor tributável relativo a uma operação ao cálculo do valor tributável de outra operação.

45 Quanto ao Acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), importa recordar que o Tribunal de Justiça declarou que, quando um fabricante de um produto, que não está contratualmente vinculado ao consumidor final, mas que é o primeiro elo de uma cadeia de operações que conduz a este último, concede um desconto ao referido consumidor final, o valor tributável para efeitos de IVA deve ser reduzido no valor desse desconto (Acórdão de 16 de janeiro de 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, n.º 29).

46 O Tribunal de Justiça precisou que, caso contrário, a administração tributária cobraria ao sujeito passivo, a título de IVA, um montante superior ao efetivamente pago pelo consumidor final (Acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 31).

47 Ora, na medida em que, como resulta do n.º 43 do presente acórdão, a Firma Z não dispõe de valor tributável que possa ser objeto de regularização e que, por conseguinte, não estão preenchidas as condições de aplicação do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, não se pode, em tais circunstâncias, efetuar o exame da existência de uma eventual cadeia de operações na aceção do Acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400).

48 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que uma farmácia estabelecida num Estado-Membro não pode reduzir o seu valor tributável quando

efetua, enquanto fornecimentos intracomunitários isentos de IVA nesse Estado?Membro, fornecimentos de produtos farmacêuticos a uma caixa de seguro obrigatório de doença estabelecida noutra Estado?Membro e concede um desconto às pessoas cobertas por esse seguro.

Quanto à segunda questão

49 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que responder à segunda questão.

Quanto às despesas

50 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sétima Secção) declara:

O artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que uma farmácia estabelecida num Estado?Membro não pode reduzir o seu valor tributável quando efetua, enquanto fornecimentos intracomunitários isentos de imposto sobre o valor acrescentado nesse Estado?Membro, fornecimentos de produtos farmacêuticos a uma caixa de seguro obrigatório de doença estabelecida noutra Estado? Membro e concede um desconto às pessoas cobertas por esse seguro.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.